

GZ. RV/1535-W/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitner + Leitner GesmbH & Co KEG gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Für die Jahre 1998 bis 2000 wird der DB mit 1.264,80 € (= 17.404 S) und der DZ mit 146,15 € (= 2.011 S) festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungs- oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Bw. für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers DB zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war im Streitjahr Herr A, der einen Anteil von **100 %** am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1998 bis 31. Dezember 2000 eine Prüfung der Aufzeichnungen gem. § 151 BAO in Verbindung mit § 86 EStG 1988 (Lohnsteuerprüfung) statt, wobei für den Veranlagungszeitraum **Juni bis Dezember 2000** wie folgt festgestellt wurde:

Der zu **100 %** beteiligte Geschäftsführer, Herr A, sei Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988.

Von der Bemessungsgrundlage sei im o.a. Zeitraum weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb folgende Abgaben an DB und DZ betreffend die GF-Bezüge von der Bw. mittels des im Spruch genannten Bescheides nachgefordert werden mussten (alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	4,5 % für DB	= DB
6-12/2000	420.000	x 0,045 =	18.900

Zeitraum	Bemessungsgrundlage	□ für DZ	= DZ
6-12/2000	420.000	x 0,0052 =	2.184

Die Entlohnung des Gesellschafter-GF sei aufgrund der ausgestellten Honorarnoten vom 15. September und 15. Dezember 2000 erfolgt, in denen ein monatlicher GF-Bezug i.H.v. 60.000 S (inkl. 20 % USt) in Rechnung gestellt worden sei.

In der dagegen eingebrochenen Berufung sowie im Schriftsatz vom 20. April 2004 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Die Lohnsteuerprüfung habe fälschlich die Honorare des GF inklusive der Umsatzsteuer als Bemessungsgrundlage für die Berechnung des DB/DZ herangezogen, obwohl die Umsatzsteuer gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988 als durchlaufender Posten zu behandeln sei und daher keine Einnahme des GF darstelle.
- In der Werkvertragsvereinbarung vom März 1995 sei unter Punkt 6 vereinbart gewesen, dass das Honorar jährlich ca. 600.000 S betrage.
- Aufgrund des abweisenden VwGH-Erkenntnisses vom 22.9.2000, 2000/15/0075, sei im September 2003 schriftlich eine Änderung des Punktes 6 (Entgelt) des im Juni 2000 mündlich geschlossenen Werkvertrages wie folgt von der Bw. festgehalten worden:

Der Auftragnehmer erbringt für die Gesellschaft konkrete Leistungen, die er aufgrund seiner unternehmerischen Tätigkeit an die Gesellschaft zuzüglich gesetzlicher Umsatzsteuer verrechnet. Die vom Auftragnehmer in einem Kalenderjahr verrechneten Leistungen sind mit 10 Prozent der Betriebsleistung des in diesem Kalenderjahr beginnenden Wirtschaftsjahres der Gesellschaft beschränkt (Maximalbetrag). Die Betriebsleistung ergibt sich aus den handelsrechtlichen Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung gem. § 231 Abs. 2 Z 1 bis 3 HGB.

Stellt sich nach der Erstellung des Jahresabschlusses der Gesellschaft heraus, dass die vom Auftragnehmer im Kalenderjahr gestellten Honorare zu hoch sind, ist der Auftragnehmer verpflichtet den über den Maximalbetrag in Rechnung gestellten Betrag mittels Gutschrift an die Gesellschaft zu vergüten.

Der Auftragnehmer verpflichtet sich, das aus seiner Vertragserfüllung zufließende Honorar selbst zu versteuern.
- Ausgabenseitig habe Herr A ab Juni 2000 die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung, sämtliche Kfz-Aufwendungen (inkl. Anschaffungskosten des PKW), Reisekosten sowie diverse Kosten für Kleinmaterial zu tragen.

- Das Einkommen des Herrn A könne Schwankungen unterliegen, die eindeutig auf ein Unternehmerrisiko hinwiesen.
- Die Bw. beantrage daher die Honorare i.H.v. 350.000 S zuzüglich 20 % USt nicht dem DB/DZ zu unterwerfen.

Da damit zu rechnen war, die Bw. werde auf eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit Vorlageantrag reagieren, wurde aus diesem Grunde vom Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung nicht erlassen.

Gem. § 276 Abs. 3 BAO legte das Finanzamt die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz direkt vor.

Aufgrund eines Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz führt die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 24. Jänner 2005 ergänzend aus:

- Die Bw. habe gem. den vorgelegten Buchungsbelegen die vom GF in Rechnung gestellte Umsatzsteuer diesem überwiesen und selbst als Vorsteuer geltend gemacht.
- Herr A habe nachweislich die strittige Umsatzsteuer an das Finanamt abgeführt.
- Lt. dem vorgelegten Kfz-Anlageverzeichnis habe die Bw. über drei Betriebs-Kfz verfügt.
- Da der von Herrn A benutzte Betriebs-PKW einen Anschaffungswert i.H.v. 350.000 S aufweise, sei von einer maximalen Hinzurechnung i.H.v. 5.250 S auszugehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- a) Der GF war in den Streitjahren wesentlich am Stammkapital der Bw. beteiligt.
- b) Der GF hat mit der Bw. im März 1995 einen "Werkvertrag" abgeschlossen, der mit Wirkung Juni 2000 abgeändert wurde.
- c) Der GF legte der Bw. zwei Honorarnoten mit ausgewiesener Umsatzsteuer vor.
- d) Herr A erhielt für seine Tätigkeit als GF im Zeitraum Juni bis Dezember 2000 einen monatlichen GF-Bezug i.H.v. 60.000 S (inkl. USt).

- e) Die Umsatzsteuer wurde von der Bw. als Vorsteuer geltend gemacht und vom GF dem Finanzamt überwiesen.
- f) Ausgabenseitig habe der Gesellschafter-GF seine Beiträge zur Sozialversicherung der gewerblichen Wirtschaft selbst zu tragen.
- g) Die Bw. verfügte über mehrere Betriebs-Kfz, wobei der Chrysler Grand Voyager mit einem Anschaffungswert i.H.v. 350.000 S dem GF zur Verfügung stand.

Diese Feststellungen ergeben sich aus den von der Bw. vorgelegten Schriftsätzen, abverlangten Buchungsunterlagen und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

- zu a) Das Beteiligungsverhältnis des GF ist dem Firmenbuch Nr. 71k zu entnehmen.
- zu b) Dies ist der vorgelegten Aktennotiz über den im Juni 2000 mündlich abgeschlossenen Werkvertrag zu entnehmen.
- zu c+d) Dies ist den Honorarnoten vom 15. September 2000 und 15. Dezember 2000 zu entnehmen.
- zu e) Dies ist den vorgelegten Buchungsmittelungen zu entnehmen.
- zu f) Aus dem vorgelegten Kfz-Anlagespiegel ist zu ersehen, dass die Bw. über drei Betriebs-Kfz verfügte, wobei dem GF der Chrysler Grand Voyager mit einem Anschaffungspreis i.H.v. 350.000 S lt. Schriftsatz vom 24. Jänner 2005 zuzurechnen ist.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

§ 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 anzuwendenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. I Nr. 818/1993, normiert u.a.:

Dienstnehmer im Sinne der Regelungen betreffend den Dienstgeberbeitrag sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF StRefG 1993, BGBl. I Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Judikatur ausführt, ist § 41 Abs. 2 FLAG dahingehend auszulegen, dass der Verweis auf § 22 Z 2 EStG 1988 lediglich den zweiten Teil (Teilstreich 2) der letztgenannten Bestimmung erfasst.

§ 22 Z 2 zweiter Teilstreich EStG 1988 normiert u.a.:

- Unter die Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit fallen nur die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.
Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25 % beträgt.

§ 47 Abs. 2 EStG 1988 normiert u.a.:

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet.

Der Verwaltungsgerichtshof ist in seinem im Rahmen eines verstärkten Senates am 10.11.2004 getroffenen Erkenntnis, 2003/13/0018, in Abkehr von der bisher vertretenen Rechtsauffassung zur Ansicht gelangt, dass bei der Überprüfung der Voraussetzungen einer Erzielung von Einkünften nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 die Kriterien des Fehlens eines Unternehmerwagnisses und des laufenden Anfallens einer Entlohnung in den Hintergrund zu treten haben und entscheidende Bedeutung vielmehr dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Dieses für die Erfüllung des Tatbestandes der Einkünfteerzielung nach § 22 Z 2 Teilstreich 2 EStG 1988 notwendige Merkmal wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs durch jede nach außen hin als auf Dauer angelegt erkennbare Tätigkeit hergestellt, mit welcher der Unternehmenszweck der Gesellschaft, sei es durch ihre

Führung, sei es durch operatives Wirken auf ihrem Betätigungsfeld, verwirklicht wird, ohne dass dabei von Bedeutung wäre, in welcher Weise die aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte zu qualifizieren wären, wenn die Tätigkeit nicht für die Gesellschaft geleistet würde.

Im gegenständlichen Fall ist die für eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Bw. wesentliche kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der o.a. umfangreichen Aufgaben der Geschäftsführung, wie sie u.a. im Juni 2000 abgeänderten "Werkvertrag" in § 2 dargestellt wurden, gegeben.

Auch aus der bloßen Möglichkeit sich gem. § 3 des Werkvertrages vertreten lassen zu können, kann kein wesentliches Unternehmerwagnis abgeleitet werden.

Bereits für die Vorjahre hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 22.9.2000, 2000/15/0075, entschieden, dass bei monatlichen Bezügen i.H.v. 60.000 S kein Unternehmerwagnis des Gesellschafter-GF vorliegt.

Auch in den vorgelegten Honorarnoten wird weiterhin von einem monatlichen Bezug i.H.v. 60.000 S (inkl. USt) ausgegangen, weshalb daraus ein tatsächliches, ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis des Gesellschafter-GF nicht abgeleitet werden kann.

§ 15 Abs. 1 EStG 1988 normiert u.a.:

Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen.

§ 15 Abs. 2 EStG 1988 normiert:

Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.

Zur Bemessungsgrundlage des DB und DZ ist alles heranzuziehen, was dem Gesellschafter-GF an Vergütungen jedweder Art in den Streitjahren gewährt wurde.

Wie bereits im Vorhalt vom 13. Jänner 2005 ausführlich dargestellt, ist für den Vorteil einer unentgeltlichen Nutzung mehrerer Betriebs-Kfz für Privatfahrten in Anlehnung an die Sachbezugsordnung ein "Vergütungswert" für jedes einzelne Betriebs-Kfz anzusetzen, d.h. dass die Zurechnung auch mehrmals festgesetzt werden kann.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrmals in seinen Erkenntnissen ausgesprochen hat, ist auch im gegenständlichen Fall nach der Lebenserfahrung auf Grund des Gesamtbildes der Verhältnisse (GF ist Alleingesellschafter und Alleinmachthaber bei der Bw.) von einer Privatnutzung der Betriebs-Kfz auszugehen. Auch liegt ein nach außen hin erkennbar ausgesprochenes Verbot der Privatnutzung der Betriebs-Kfz durch den GF, nicht vor (vgl. VwGH vom 3.5.2000, 99/13/0186).

Weiters wurde bereits im Vorhalt vom 13. Jänner 2005 darauf verwiesen, dass aus der bloßen Existenz eines Privatfahrzeuges des GF allein nicht zwingend auf das Unterbleiben jeglicher privater Nutzung des Betriebs-Kfz zu schließen ist (vgl. VwGH vom 22.3.2000, 99/13/0164).

Um aber die private Nutzung des Firmen-Kfz genau ermitteln zu können, wurde die Bw. im Vorhalt vom 13. Jänner 2005 ersucht, einen entsprechenden Nachweis (Fahrtenbuch oder ähnlicher Nachweis) zu erbringen.

Da die Bw. aber diesen geforderten Nachweis lt. Schriftsatz vom 24. Jänner 2005 nicht erbringen kann, jedoch ausführte, dass im gegenständlichen Fall der Anschaffungswertes des Betriebs-Kfz 350.000 S beträgt.

In Anlehnung an die Sachbezugsverordnung wird daher eine zusätzliche GF-Vergütung i.H.v. 5.250 S (= 350.000 x 1,5 %) monatlich für den Streitzeitraum Juni bis Dezember 2000 festgesetzt, da davon auszugehen ist, dass der in dieser Verordnung festgesetzte Betrag das übliche Ausmaß einer Privatnutzung eines Firmen-Kfz widergibt.

Diese Hinzurechnung wurde der Bw. ebenfalls im Schriftsatz vom 13. Jänner 2005 mitgeteilt.

Da im gegenständlichen Fall die Umsatzsteuer in den vorgelegten Honorarnoten als durchlaufender Posten anzusehen ist (Einbehaltung und Abfuhr der USt an das Finanzamt wurde von der Bw. glaubhaft nachgewiesen), ist der DB bzw. DZ wie folgt neu festzusetzen (BE = Berufungsentscheidung; alle Beträge in Schilling):

Zeitraum	GF-Bezüge	4,5 % für DB	DB It. BE
6-12/2000	386.750 (= 350.000 + 36.750 Kfz)	x 0,045 =	17.404 (= 1.264,80 €)

Zeitraum	GF-Bezüge	□ für DZ	DZ It. BE
6-12/2000	386.750	x 0,0052 =	2.011

	(= 350.000 + 36.750 Kfz)	(= 146,15 €)
--	-----------------------------	----------------------

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 27. Jänner 2005

Der Referent:

Dr. Folk

Oberrat